



L'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion : leçons d'un échec

Cindy Zawadzki

► To cite this version:

Cindy Zawadzki. L'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion : leçons d'un échec. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650594

HAL Id: hal-00650594

<https://hal.science/hal-00650594>

Submitted on 11 Dec 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

***L'EVOLUTION DU FONCTIONNEMENT DE
LA PME LORS DE L'INTRODUCTION DU
CONTROLE DE GESTION :
LECONS D'UN ECHEC***

Dr Cindy ZAWADZKI
Enseignant-Chercheur en Contrôle de Gestion
Reims Management School
59, rue Pierre Taittinger
51 100 REIMS
Courriel : cindy.zawadzki@reims-ms.fr

Résumé : L'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion est étudiée, dans une approche cognitive par les conventions et les routines. Une étude de cas longitudinale en CIFRE est menée, combinant deux méthodologies d'accès au terrain : la recherche intervention et l'observation participante. Trois tentatives successives se soldent par des échecs. On montre que l'introduction du contrôle de gestion doit passer par un désapprentissage et la modification des schémas cognitifs. L'introduction du contrôle de gestion doit se faire de manière endogène et le rôle de l'expert-comptable dans ce processus est mis en évidence, et celui des dirigeants est rappelé.

Mots clés : introduction du contrôle de gestion, PME, approche cognitive

Abstract : The change of organizational functioning is analyzed thanks to the structuring processes of management control system in a SME. A longitudinal case study is launched with participant-observer and research intervention. Three unsuccessful cases for the adoption of management control system by this SME have taken place. The analysis indicates that the structuring of MCS has to be done thanks a unlearning process and the modification of cognitive schemas. The introduction of management control system has to be done in an endogenous way and the chartered accountant of the SME is found to be the key actor in this situation, as the owners.

Key words : management control introduction, SME, cognitive approach

Introduction

Le fonctionnement de l'entreprise repose majoritairement sur un ensemble de mécanismes qui ont fondé la coordination au sein de l'organisation et sur lesquels repose son succès. Au fil de son développement, il va devenir nécessaire, pour des raisons qui seront développées ultérieurement, de mettre en place des dispositifs de gestion. On s'intéresse au contrôle de gestion dans une approche cognitive en mettant au centre de notre démarche la place des représentations et des connaissances dans l'instrumentation de l'organisation. Nous allons analyser le processus d'introduction du contrôle de gestion sous un angle cognitif à travers les conventions (dispositifs cognitifs collectifs) et les routines (réponses comportementales issues du référentiel cognitif) et leurs impacts sur l'évolution du fonctionnement de la PME. Nous nous intéressons donc au lien entre l'identité organisationnelle de l'entreprise (constituée par les conventions et les routines organisationnelles) et les phénomènes d'apprentissage (de nouveaux savoirs et outils). On cherche ainsi à répondre à la question de recherche suivante : Quelles sont les conditions de l'évolution du fonctionnement de la PME induite par l'introduction d'un système de contrôle de gestion ? Dans une approche pragmatique des sciences de gestion, le processus d'introduction du contrôle de gestion est étudié en s'immergeant dans une entreprise lançant une telle démarche. L'intérêt des études de terrain est réel, comme le souligne Löning (2005), notamment pour les recherches en contrôle accordant une place importante aux acteurs, ce afin d'apprendre davantage sur les mécanismes sociaux et l'orientation des comportements face au contrôle.

Pour répondre à cette problématique, nous nous concentrons sur cette étape particulière dans le développement la PME qu'est l'introduction du contrôle de gestion en ce qu'elle concrétise le passage à une grande entreprise, au fonctionnement plus « classique ». Nous nous intéressons clairement aux PME qui ont vocation à se développer. Il s'agit de celles du modèle CAP (Croissance, Autonomie, Pérennité) de la classification de Julien et Marchesnay (1996). Notre étude porte sur une PME désirant instrumenter sa gestion par la mise en place d'un système de pilotage global. Il est d'autant plus intéressant d'étudier cette étape charnière que les travaux sur le contrôle de gestion en PME sont peu nombreux. Par ailleurs, ceux

analysant le processus d'introduction du contrôle de gestion de façon longitudinale, par une immersion prolongée en entreprise, sont quasiment inexistantes. Nous allons donc tout d'abord mettre en évidence le rôle de l'apprentissage dans le processus d'introduction du contrôle de gestion en nous intéressant aux modalités de coordination par les conventions et les routines. Le contrôle de gestion dans les PME est ensuite présenté. Puis, nous développerons les caractéristiques de la recherche conduite en présentant les tentatives d'introduction du contrôle de gestion menées et les éléments d'analyse. Nous achèverons notre article par les résultats et enseignements auxquels cette étude nous a conduits.

1 L'apprentissage pour gérer le changement lié à l'introduction du contrôle de gestion

1.1 L'importance de la dimension cognitive dans le fonctionnement de l'entreprise

Face à une situation d'incertitude, les acteurs vont puiser dans leur référentiel cognitif pour décider et agir. Les conventions, en tant que dispositifs cognitifs collectifs, fournissent un cadre de référence. Et les routines, quant à elle, une réponse comportementale puisée dans le référentiel cognitif. Il existe donc au sein de l'entreprise une coordination cognitive par les conventions et les routines.

La convention peut être intéressante à analyser à deux niveaux : comportemental, en ce qu'elle permet une régularité des comportements et cognitif en ce qu'elle participe à entretenir un savoir commun. Elle fonde l'identité organisationnelle de l'entreprise. La théorie des conventions trouve son origine dans le travail du philosophe Lewis (1969) pour qui une convention est « *une régularité R de comportement (ou de comportement et de croyance)* » reposant sur les notions de conformité générale, d'anticipation, de préférence et d'alternative. De nombreux auteurs font référence à la convention en tant que moyen de coordination : « *Une convention est la solution d'un problème de coordination, qui ayant réussi à concentrer sur elle l'imagination des agents, tend à se reproduire avec régularité* » (Dupuy et al., 1989). En situation d'incertitude, l'acteur va adopter la convention selon un procédé mimétique puis va agir selon cette convention (Gomez, 1996). Le recours à la convention permet ainsi une auto régulation et une auto organisation de l'entreprise (Gomez, 1997). Nous ne négligeons pas leurs rôles dans la coordination des comportements comme nous avons pu le voir mais également dans leurs relations avec les représentations des acteurs : « *La convention agit sur les représentations avant d'agir sur les comportements* » (Lewis, 1969). Dans cette approche, la théorie des conventions met en effet l'accent sur le savoir à travers la notion de *common knowledge* : les conditions de Lewis forment un savoir partagé entre les acteurs, à la source du *common knowledge*. Selon Lewis (1969), les actions conformes à la convention renouvellent le savoir partagé. La convention permet la coordination des agents en ce qu'elle est basée sur des dispositifs cognitifs collectifs (Munier et Orléan, 1993). Selon Kalika et al. (2007) avec cette théorie, l'entreprise est assimilée à un lieu de dispositifs cognitifs collectifs.

Le concept de routine a quant à lui d'abord été mis en lumière par les behavioristes, en ce qu'il représentait un traitement de l'information au cours d'un processus de décision. C'est en

se reposant sur les routines que les décisions étaient prises. Ce concept a été ensuite développé par les évolutionnistes, notamment autour de Nelson et Winter (1982) pour qui la routine n'est pas qu'un processus de décision mais plutôt un protocole de résolution de problèmes, les routines constituant la mémoire organisationnelle ou procédurale (Cohen et Bacdayan, 1994). Elles apparaissent comme un mécanisme de coordination et de capitalisation des connaissances opérationnelles (Guilhon et Huard, 1999). Dans son acception plus générale, issue de l'économie, c'est d'ailleurs la routine qui assure la survie de l'entreprise. Elle apparaît comme la cristallisation d'un processus d'apprentissage (Argote, 1999). Nelson et Winter mettent en évidence deux types de routines : les statiques, que la firme va chercher à exploiter, et les dynamiques que la firme va explorer. Les entreprises étant actuellement confrontées à un environnement turbulent, on cherche à savoir comment les routines évoluent pour continuer à assurer la pérennité de l'organisation. On s'intéresse donc ici à mettre en évidence les *dynamic capabilities*, c'est-à-dire les capacités à modifier les routines existantes.

Selon la littérature, l'évolution des routines se fait par :

- Une crise ou un choc extérieur : expérience d'un échec, atteinte d'un objectif important, changement dans un groupe, nouveau concurrent, nouvelle technologie, nouvelle hiérarchie (Gersick et Hackman, 1990) ;
- La modification forte dans les tâches, l'introduction de nouveaux arrivants (Baum et Singh, 1994) ;
- Des événements venant modifier le cours normal de l'activité et concourant ainsi à un réexamen cognitif (Zellmer-Bruhn, 2003), la capacité endogène de modifications (Feldman, 2000, 2003, 2004), un processus collectif d'apprentissage (Edmonson et al., 2001), en réponse à « *prior outcomes* » (Feldman, 2000).

L'évolution des routines organisationnelles n'est pas aisée puisqu'elles sont indépendantes des acteurs et peuvent survivre au *turn-over* (Levitt et March, 1988). Doz (1994) a notamment montré que pour faire évoluer certaines routines, il faut davantage qu'un apprentissage : un désapprentissage. Avant que les individus ne puissent réfléchir à une nouvelle manière de faire, il faut qu'ils remettent en cause ou désapprennent leurs façons d'agir. Le risque est alors d'être confronté à une « *rigidité organisationnelle* », une « *obsolescence du capital organisationnel* » entraînant une « *disparition brutale* » de l'entreprise ou une « *absorption par des firmes rivales* » (Guilhon et Huard, 1999, p° 157). Nobre et Merdinger-Rumpler (2002) montrent d'ailleurs le risque pouvant exister à nier le changement nécessaire : la rigidité des routines pousse les organisations à une transformation incrémentale sur un sentier organisationnel et leurs compétences fondamentales risquent de ce fait de devenir leurs causes d'échecs. Le rôle des routines dans l'évolution du fonctionnement d'une organisation a été mis en évidence par plusieurs auteurs en contrôle de gestion : Nobre (2001) dans le cas de l'introduction d'un *balanced scorecard* à l'hôpital, Solle (2001) pour la mise en place d'un nouvel outil de gestion à l'université.

1.2 L'apprentissage et l'instrumentation du fonctionnement de l'entreprise

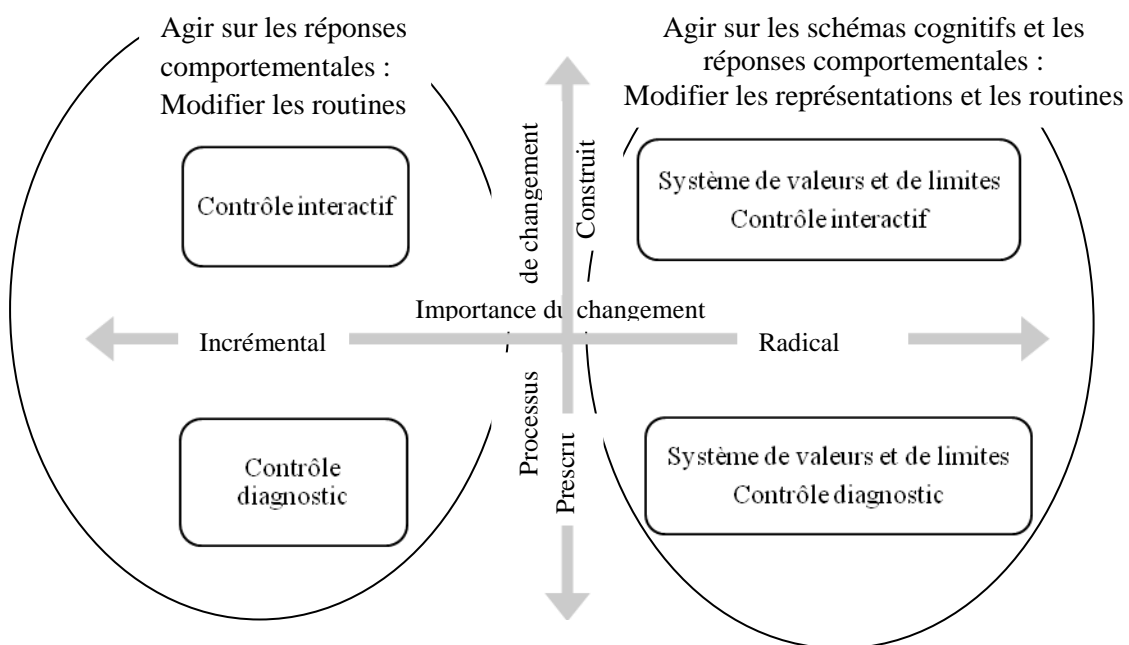
Dans une dynamique de changement, le contrôle de gestion peut revêtir différents rôles (Touchais, 2006). Il peut :

- Etre inhibiteur, en ce qu'il participe à la création de routines, à l'origine de l'inertie de l'entreprise ;
- Etre un « *outil qui véhicule les changements désirés en façonnant une nouvelle représentation de l'organisation, ce qui facilite le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement* » (Touchais, 2006, p. 11) ;
- Participer à la structuration du changement, en encourageant la co-construction et les initiatives ;
- Etre un outil permettant de contrôler les comportements et processus.

L'approche de Simons (1995) propose quatre leviers de contrôle : les systèmes de croyance (définition des valeurs principales de l'entreprise, sa raison d'être et ses orientations), les systèmes de barrières (définition des actions non tolérables dans la poursuite de la mission de l'organisation), les systèmes de contrôle diagnostic (système de surveillance consistant à détecter les écarts et en avertir les responsables) et les systèmes de contrôle interactif (les dirigeants, qui ne disposent que d'une attention limitée, doivent savoir déléguer certaines tâches répétitives de contrôle afin de se limiter aux contrôles présentant un enjeu plus stratégique). Les systèmes de croyance et les systèmes de limite s'apparentent à un système de contrôle par la culture organisationnelle. Les systèmes de contrôle par les croyances et les barrières se rapprochent davantage d'un système de contrôle organisationnel. Touchais (2006) propose une matrice pour définir les leviers de contrôle sur lesquels agir en fonction du processus de changement (prescrit ou construit) et de l'importance du changement (incrémental ou radical). Le changement construit émerge de l'action collective, contrairement à un changement prescrit où la nouvelle vision est imposée par la direction. Le changement incrémental repose sur une modification progressive des éléments contrairement au changement radical. La notion d'apprentissage va nous permettre d'analyser le contrôle de gestion sous un angle cognitif. Le lien entre le contrôle de gestion et les phénomènes d'apprentissage a été démontré (Batac et Carassus, 2008 ; Poincelot et Wegmann, 2005 ; Dreveton, 2008). Benavent et de la Villarmois (2000) montrent que le contrôle est une source d'apprentissage (moyen de diffusion des connaissances, en partie à l'origine des routines organisationnelles), qu'il peut également être mobilisateur de connaissances (les normes utilisées sont le fruit d'un long apprentissage et constituent la mémoire organisationnelle) mais qu'il peut toutefois être appréhendé comme un inhibiteur de connaissances (en s'apparentant à de l'autorité et des normes à respecter). Pour Lorino (1995), le contrôle, lorsqu'il ne se cantonne plus à son rôle de maintien d'un conformisme, devient un élément clé du processus d'apprentissage organisationnel. Il le définit d'ailleurs comme « *la gestion collective d'un système de représentation qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel* ». Simons (1990) lui-même relève la dimension apprentissage nécessaire au contrôle : « *Ouvrir la signification de système de contrôle vers une notion élargie de guidance plus que de coercition, d'apprentissage autant que de contrainte* ». L'objectif de la post évaluation présente dans un système de contrôle de gestion est d'« *engendrer un apprentissage en vue de ne pas répéter les erreurs constatées et de capitaliser les points*

forts (économie, efficacité, efficacité)» (Bouquin, 1997). Selon Gervais et Moreau (2004), l'introduction du contrôle de gestion doit passer par la transformation du corpus des connaissances organisationnelles, élément propre à l'apprentissage organisationnel. Il faut pour cela s'orienter vers des apprentissages en boucle double (détection d'une erreur mais surtout remise en question du fonctionnement) (Argyris et Schön, 1996). Les modalités du changement à mettre en place vont donc déterminer les leviers de contrôle : implanter uniquement un contrôle de gestion (contrôle interactif ou diagnostic) et dans ce cas, ce ne sont que les réponses comportementales qui vont changer ou y associer un contrôle par la culture organisationnelle (système de valeurs et de limites) et alors ce sont à la fois les schémas cognitifs de référence (les représentations des acteurs) et les réponses comportementales (les routines) qui devront évoluer.

Figure 1 : Les différents types de changement et leur pilotage



Source : D'après Touchais (2006, p. 17)

Avant de présenter le processus d'introduction du contrôle de gestion dans la PME d'accueil, nous allons présenter les caractéristiques du contrôle de gestion en PME.

1.3 Le contrôle de gestion en PME

On retrouve deux types de définition de la PME : celles basées sur des critères quantitatifs, facilement mobilisables, même sans une connaissance particulière de l'entreprise : « *La catégorie des micros-, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50*

millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros »¹ et celles fondées sur des critères qualitatifs, reposant sur une analyse du fonctionnement de l'entreprise en détail. Il convient de noter la place accordée aux critères qualitatifs dans les définitions de la PME, fréquemment utilisés par les spécialistes de ce type d'entreprises au-delà des critères quantitatifs classiques (Villeseque-Dubus, 2008). Les auteurs qui travaillent dans le champ de la PME ont développé un ensemble de travaux autour de la spécificité la PME. Ainsi Julien (1987) a mis en évidence ses attributs : petite taille, centralisation, faible spécialisation, stratégie intuitive et peu formalisée, systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés. Torres (2002) met l'accent sur la notion de proximité, jugée comme centrale dans la PME, que cette proximité soit hiérarchique, fonctionnelle, spatiale ou temporelle. Les entreprises étudiées par les auteurs de ce courant sont obligatoirement indépendantes (donc ne sont pas des filiales opérationnelles). Le groupe de recherche en économie et gestion des PME (GREPME), en 1995, souligne l'intérêt de mener des études en contrôle de gestion en contexte PME puisque la nature, l'ampleur et la spécificité de ses risques nécessitent une fonction contrôle de gestion particulièrement efficiente, d'autant que les travaux sur le contrôle de gestion en PME sont peu nombreux. Une étude menée en France par Bajan-Banaszak (1993) montre que seulement environ un quart d'entre elles dispose d'outils de gestion autres que la comptabilité financière. Une autre recherche conduite au Québec par Lavigne (2002) auprès de 282 PME manufacturières (ayant entre 10 et 250 salariés et avec un effectif moyen de 60 personnes) indique que la taille représente le facteur essentiel de contingence structurelle de l'usage des outils de contrôle de gestion. Van Caillie (2002) cherche à mesurer l'importance des différents outils du contrôle de gestion dans les perceptions des dirigeants et l'organisation des fonctions auprès de 100 PME manufacturières en Belgique ayant entre 20 et 100 salariés ... mais ses résultats semblent très difficiles à interpréter en raison du fait que l'on ne prend en compte que les intentions. Certains travaux s'intéressent à d'autres facteurs de contingence. Une étude de Chapelier (1997) auprès de PME de 10 à 100 salariés montre le lien entre le profil des dirigeants et les types de pratiques en matière de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion : l'instrumentation de gestion semble fortement corrélée au profil du dirigeant de la PME. Une étude de Fernandez et *al.* (1996) auprès d'une centaine de PME, ayant pour les 2/3 d'entre elles un effectif inférieur à 50 salariés, s'intéresse à l'impact du facteur de contingence « espace concurrentiel » sur les méthodes et les outils du contrôle de gestion. Ceci permet aux auteurs de proposer deux modèles de contrôle de gestion liés chacun à un type d'espace concurrentiel.

Dans son étude sur le pilotage de la performance dans les PME, Germain (2006) montre que les tableaux utilisés dans les PME sont largement orientés vers la performance financière et ne viennent que compléter les mécanismes de contrôle informels (supervision directe et ajustement mutuel). Nobre (2001 a,b) a réalisé une enquête sur les méthodes et outils du contrôle de gestion par interviews auprès de 86 entreprises ayant entre 50 et 500 salariés et produisant des biens ou des services (pas d'activité purement commerciale). Ce travail porte donc sur les entreprises moyennes (où un réel contrôle de gestion peut se développer). Le facteur taille est peu discriminant à l'intérieur de l'échantillon en matière d'outils de calcul et analyse des coûts. C'est très différent pour les pratiques de pilotage. L'usage d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche

¹ extrait de l'article 2 de l'annexe à la recommandation 2003/361/CE

budgétaire ou le calcul d'écarts est généralisé dans les entreprises de plus de 100 salariés de son échantillon. Il semble que la taille ne soit pas un facteur de contingence pour les outils de comptabilité de gestion mais le soit en matière d'outils de pilotage. Nobre (2001, b) termine son travail en revenant sur les limites de sa méthodologie et en prônant l'usage d'approches complémentaires afin d'identifier le décalage éventuel entre les discours et les pratiques. C'est ce qu'ont entrepris Meyssonier et Zawadzki (2008) en mettant en œuvre une démarche de recherche intervention longitudinale dans une entreprise familiale moyenne en forte croissance, afin d'y étudier les modalités de formalisation et d'instrumentation de la gestion interne. Ils mettent en évidence trois facteurs de contingence de la structuration du contrôle de gestion, sans pouvoir les hiérarchiser : le positionnement stratégique de l'entreprise, l'organisation en réseau et la culture de ses dirigeants.

De nombreux auteurs insistent sur l'importance d'étudier la phase d'introduction du contrôle de gestion dans les organisations (McMahon et Holmes, 1991, Chenhall, 2003, Luft et Schields, 2003). Davila (2005, p. 244) termine son travail sur l'émergence du contrôle de gestion dans l'entreprise par des pistes de recherche : « *How do growing firms identify their need to adopt MCS²? Is it due to process breakdowns? Is it through managers past experiences? Do customers and partners require them? Is it prompted by the need to prepare for an event like IPO³?* ».

L'introduction du contrôle de gestion devrait se faire au cours d'un processus d'apprentissage fondateur (modifiant les bases de fonctionnement de l'entreprise), structurant (permettant de formaliser le fonctionnement de l'entreprise) et collectif (associant tous les acteurs) plaçant les connaissances au cœur de la démarche. Nous allons à présent exposer l'étude empirique conduite chez Alpha Mode.

2 Caractéristiques de la recherche

2.1 Terrain

Alpha Mode est une PME familiale de distribution créée dans les années 80, dont le capital est exclusivement détenu par quatre frères, et spécialisée dans la commercialisation de bien d'équipement de la personne. La stratégie mise en œuvre est de copier les leaders qui sont implantés dans des zones de chalandise de 100 000 habitants, en se focalisant sur des localités plus petites et isolées avec des zones de chalandise de 10 000 habitants environ. Les ouvertures de magasins se succèdent et c'est au cours de l'année 1999 que l'entreprise va connaître des changements dans son organisation. Une définition de l'organisation commence à se dessiner et chacun des frères y occupe alors un poste clé : responsable financier⁴,

² *Management Control Systems*

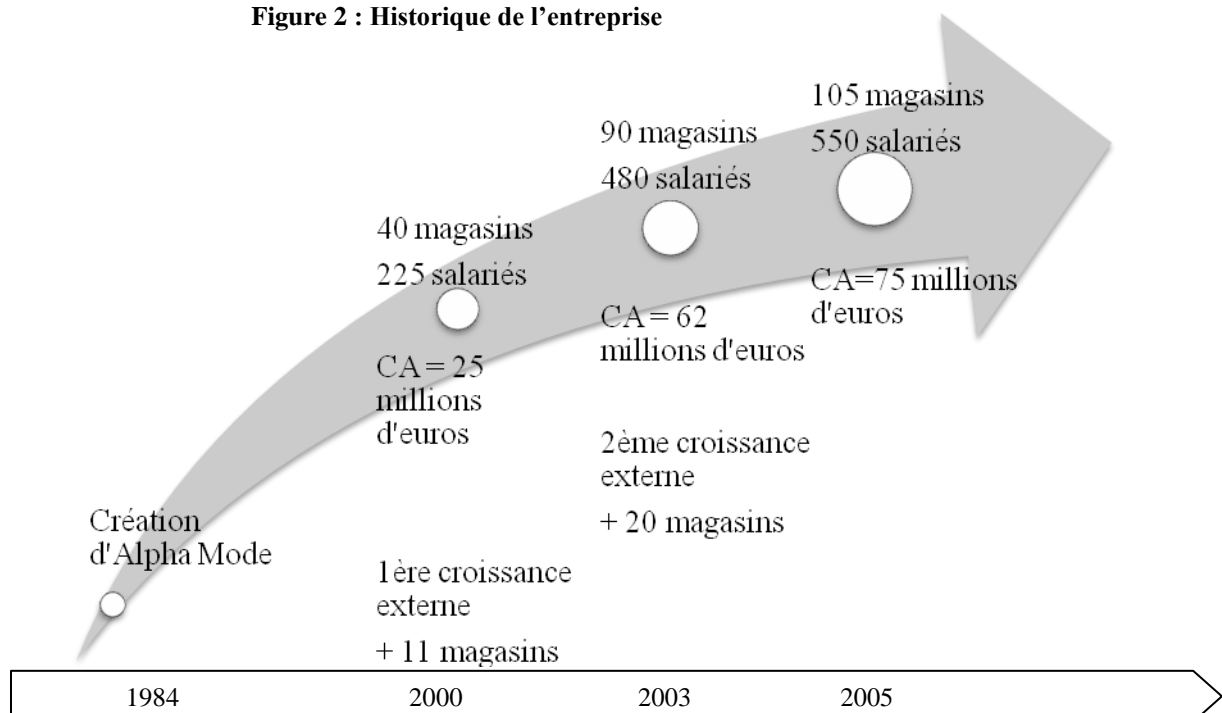
³ *Initial Public Offering*

⁴ La fonction de responsable financier ne fait pas référence à un poste de directeur administratif et financier : il s'agit en fait d'analyser le CA réalisé par les différents magasins et de gérer notamment l'activité « dépôt d'espèces et chèques » des magasins à la banque. Cette fonction s'intitulera « responsable chiffres » lors de la création d'un poste de directeur administratif et financier.

responsable logistique, directeur des achats et président du directoire. Ces deux derniers sont plus particulièrement chargés de la gestion globale de l'entreprise.

Fin 1999, pour satisfaire les besoins suite à l'augmentation constante du nombre de magasins et de salariés, des structures sont ébauchées, notamment avec le recrutement d'un directeur des ressources humaines, beau-frère des dirigeants, d'une assistante en ressources humaines et d'un comptable. Le directeur des ressources humaines a principalement comme mission de gérer les ouvertures à venir, notamment à travers le recrutement. Alpha Mode combine trois modes de développement : la croissance interne par des investissements propres (immobiliers et de distribution), la croissance externe par l'acquisition de magasins existants et la croissance conjointe par le développement de coopération avec une entreprise aux caractéristiques proches, appartenant au même marché (équipement de la personne) et dont les activités sont complémentaires, l'objectif étant de trouver les meilleurs emplacements pour s'implanter à plusieurs à proximité d'un hypermarché. Elle connaît aux débuts des années 2000 sa première croissance externe, par le rachat de 11 magasins à un concurrent, ce qui porte le nombre de ses points de vente à 36. Courant 2003, Alpha Mode connaît à nouveau une croissance externe par le rachat de 20 magasins. Au cours de ses croissances externes, seuls les salariés des magasins sont conservés, les employés des fonctions administratives ne souhaitant pas intégrer le siège social d'Alpha Mode, plutôt retiré, dans l'est de la France. Parallèlement, l'entreprise continue à ouvrir ses propres points de vente et à fermer ceux qui ne correspondent plus à la politique commerciale développée. Tous les points de distribution sont des succursales, le dirigeant ne désirant pas perdre la propriété de ses magasins par la mise en place de franchises.

Figure 2 : Historique de l'entreprise



Bien qu'Alpha Mode ait largement dépassé les critères quantitatifs des délimitations administratives officielles définissant une PME, une immersion en entreprise a permis de découvrir qu'elle présente plusieurs critères qualitatifs majoritairement attribués à la moyenne

entreprise (Reyes, 2004) : la responsabilité personnelle du dirigeant propriétaire (mais elle peut être déléguée) (Le Vigoureux, 1997), l'omniprésence du dirigeant, la centralisation des décisions, la flexibilité (Hirigoyen 1981), l'insuffisance du système d'informations, l'importance des interrelations personnelles, la communication informelle, etc. Nous caractérisons donc volontairement cette entreprise de PME puisque son fonctionnement s'y rattache.

2.2 Enjeux de la démarche

Courant 2005, l'expert comptable propose au dirigeant de la société de réaliser un audit afin de schématiser le fonctionnement de l'entreprise par un logigramme et mettre en exergue les dysfonctionnements éventuels dans son organisation. L'objectif affiché par les consultants est de fournir une analyse de l'organisation interne et du système informatique permettant d'en détecter les points forts et faibles, aider à optimiser l'organisation, donner les bases nécessaires à la rédaction future de procédures de type qualité. L'analyse critique du fonctionnement se déroule en une vingtaine de jours environ. Les techniques mises en œuvre sont celles utilisées classiquement en *consulting* et gestion de projet (RACI⁵, *Brown Paper*, QQQQCCP⁶ dans une version simplifiée : Qui fait quoi ? Qui décide et Qui agit ?). La cartographie des processus est faite sous forme de logigramme. Cet audit décèle plusieurs points faibles dans le fonctionnement de l'organisation, centré notamment autour du programme de gestion des achats, du management des ressources humaines (notamment le personnel des magasins), de l'organisation des transferts et de l'approvisionnement des magasins. L'audit préconise également la formalisation de la gestion de l'entreprise, le recrutement de nouvelles compétences afin de doubler les postes à responsabilité présentant des risques en cas de vacance et le respect des contraintes légales et réglementaires. Les auditeurs attirent en outre l'attention des dirigeants sur leur dépendance vis-à-vis de leurs moyens informatiques (physiques et humains). Le directeur des achats et le président du directoire décident alors de créer un poste de directeur administratif et financier et un poste d'assistant du directeur administratif et financier – occupé par le chercheur. Le directeur administratif et financier aura en charge la supervision avec le chef comptable de la comptabilité, la gestion de la trésorerie, l'établissement des documents annuels, les relations avec les banques, le tout en étroite collaboration avec le cabinet d'expertise comptable comme le précise la direction au cours des entretiens de recrutement. Parallèlement aux activités financières pour lesquelles il est recruté, le directeur administratif et financier aura également pour mission de mettre en place, en collaboration avec son assistante, un véritable contrôle de gestion, en s'appuyant sur son expérience antérieure acquise en milieu industriel, de résoudre les dysfonctionnements relevés par l'audit, d'apporter une aide dans les domaines sociaux, juridiques, fiscaux ainsi que d'assister la direction dans ses prises de décision. Notre intervention au siège social de l'entreprise, en tant qu'assistante du directeur administratif et financier, débute ainsi en novembre 2005. Notre mission principale est la mise en place d'un contrôle de gestion par l'implantation de tableaux de bord et de budgets, et la formalisation du fonctionnement de l'entreprise par la supervision des actions correctrices apportées suite à

⁵ Acronyme utilisé par le cabinet de consultant en référence à : Responsable, Acteur, Consultés et Informés

⁶ Qui ? Quoi ? Où ? Quand ? Comment ? Combien ? Pourquoi ?

l'audit, comme le précise le contrat de travail associé à la bourse CIFRE. A notre arrivée, Alpha Mode compte une centaine de magasins et emploie 550 salariés environ. C'est à ce moment que l'entreprise va devoir gérer sa transition de PME à entreprise *standard*, caractérisée par la mise en place du contrôle de gestion.

2.3 Méthodologie

Il s'agit d'une étude de cas au sens de Yin (1989) dans une démarche de type exploratoire, nous permettant d'étudier un phénomène actuel en situation réelle, en mobilisant des sources empiriques multiples du fait de la distinction mince entre le phénomène et son contexte. Parmi les trois situations spécifiques de Yin (1989), il s'agit dans notre cas d'une monographie visant à informer la communauté scientifique d'un phénomène non rare mais sur lequel on a encore peu de connaissance. Cette étude de cas s'est faite grâce à une convention industrielle de formation par la recherche, avec une présence en entreprise de novembre 2005 à décembre 2008, une période de stage conventionné ayant précédé le contrat de travail en CIFRE⁷. Deux méthodologies sont successivement mises en place chez Alpha Mode. Dans un premier temps, on s'oriente vers de la recherche ingénierique à travers un rôle de conception et construction de l'outil par le chercheur ingénieur puis d'animation et d'évaluation, permettant ainsi la création de connaissances scientifiques (Chanal et al., 1997). La recherche intervention ne peut exister que s'il existe une volonté d'apporter des changements à la situation initiale, en collaboration avec les acteurs de l'entreprise, et accompagnée d'un dispositif permettant de produire de la connaissance scientifique. C'est le cas de notre recherche puisque nous allons mettre en place un système de contrôle de gestion. Dans un second temps, on s'oriente vers de l'observation participante afin de comprendre et analyser le fonctionnement atypique de cette entreprise. Peretz (1998) définit quatre activités à réaliser par l'observateur : être présent, s'adapter, observer, et enregistrer. On est donc dans une recherche avec une stratégie hybride (Weingart, 1997) caractérisée par des allers-retours entre conceptualisation (induction) et observation (déduction) dans une démarche abductive où la problématique est ajustée au terrain (Koenig, 1993). Suivant les recommandations de Girin (1989), trois éléments de gestion ont été mis en place autour de la recherche afin d'en garantir sa scientificité :

- L'instance de gestion, c'est-à-dire des personnes représentant l'organisation étudiée se réunissant autour des chercheurs pour suivre et analyser l'évolution de la recherche. Dans notre cas, elle fut composée du directeur des ressources humaines de l'entreprise, personne à l'initiative de la CIFRE, et des responsables hiérarchiques successifs⁸ de la doctorante ;
- L'instance de contrôle a été composée du directeur de thèse et du groupe de recherche. Dans la première phase de la recherche, les instances de contrôle et de gestion ont eu des rendez-vous réguliers afin de suivre et recadrer si nécessaire l'avancement universitaire et industriel du travail. Dans la deuxième phase de la recherche, un

⁷ L'acronyme CIFRE sera désormais utilisé pour désigner les conventions industrielles de formation par la recherche

⁸ Deux directeurs administratifs et financiers se succéderont chez Alpha Mode : la première, Mme X, démissionnera après 6 mois et M. Y, deuxième directeur administratif et financier provenant de la société rachetée en 2006, démissionnera à son tour après quelques mois

compte rendu des réunions de l'instance de gestion était transmis à l'instance de contrôle ;

- La mémoire, par une prise de notes régulières. Le journal de bord a été complété tout au long de l'intervention, même pendant certaines phases directement opérationnelles et présentant à première vue peu d'intérêt pour le travail de thèse, considérant que tout ce qui s'entend ou se voit peut potentiellement être intéressant (Woods, 1990). Face aux inconvénients souvent rattachés à une démarche *in situ*, la tenue d'un tel journal apparaît essentielle. Suivant les recommandations de Coutelle (2005), trois types de notes ont été prises : les notes de terrain (événements, activités, faits, etc.), les notes méthodologiques (les interactions observateur / observé, l'impact de la présence du chercheur dans l'organisation) et les notes d'analyse (enregistrement des impressions et intuitions du chercheur en lien avec la théorie). Un quatrième type de notes a par ailleurs été consigné (Spradley, 1979) : le récit textuel condensé des productions verbales des acteurs dans une écriture lisible reprenant le langage utilisé par le sujet si possible mot à mot (Kirk et Miller, 1986). Les notes ont principalement été prises à l'insu des autochtones afin de ne pas mettre en péril l'intervention du chercheur par une méfiance vis-à-vis de ses pratiques de recherche, inconnues aux membres de cette PME.

Le but de ce dispositif est d'« *objectiver des données subjectives* » (Girin, 1987) une démarche d'intervention étant influencée par la personnalité, les motivations, les expériences du chercheur, ensemble d'éléments subjectifs au sens de Arnaud (1996) qui, s'ils ne sont pas maîtrisés, risquent de venir parasiter la recherche. Par ailleurs, la création d'une instance de gestion et d'une instance de contrôle permet la double appréciation périodique recommandée par Lallé (2002). Dans le même ordre d'idée, il a été essentiel pour la doctorante en CIFRE de bien gérer sa distanciation par rapport au terrain de recherche (la distance étant définie par Plane (1996) comme l'espace qui empêche toute familiarité). En effet, comme le préconise Bourcieu (2000), le chercheur doit conserver une distance suffisante avec l'entreprise pour les éléments qui ne concernent pas sa recherche, avec un devoir de réserve. A ce titre, aucune familiarité ne s'est tissée au sein de l'entreprise et la doctorante n'a pas participé aux événements hors entreprise (repas de fin d'année et d'été) afin de conserver une distance raisonnable dans les activités quotidiennes industrielles et de recherche. On a par ailleurs veillé à ce que les deux biais relevés par Miles et Huberman (1984) n'apparaissent pas dans notre recherche : le biais d'élitement (surestimer l'importance des données provenant des acteurs bien informés ou de statut élevé) et le biais de sur assimilation (manque de distance réflexive risquant d'entraîner une cooptation avec les acteurs du terrain). La condition *sine qua non* à une étude de terrain scientifique est de conserver un recul indispensable par rapport au terrain, tout en considérant que l'indépendance du chercheur doit être avant tout intellectuelle et culturelle (Lallé, 2002). Ce recul indispensable a été assuré par des rendez-vous fréquents avec le directeur de thèse, au cours desquels de véritables séances de *débriefing* ont été réalisées. Par ailleurs, le recul a été facilité par la présentation de travaux de recherche intermédiaires, permettant de confronter les résultats aux attentes académiques, élément essentiel dans un travail de recherche (Bourcieu (2000), Lallé (2002)), gage d'intersubjectivité selon Depelteau (2000). Nous allons à présent présenter la recherche conduite chez Alpha Mode.

3 Déroulement et résultats

3.1 Mise en œuvre de la recherche

L'audit organisationnel conduit par le cabinet d'expertise comptable et l'analyse du fonctionnement de l'entreprise Alpha Mode effectuée par les deux nouveaux arrivants (le directeur administratif et financier et son assistante) mettent en avant la nécessité d'introduire un contrôle de gestion, comme le prouve le tableau suivant réalisé par le chercheur, grâce à son intervention en entreprise :

Tableau 1 : Mise en évidence de la nécessité d'introduire un contrôle de gestion

Eléments intervenants dans l'organisation	Fonctions du contrôle de gestion
Prise de décision individuelle, dans des conditions difficiles : quantité d'information (trop ou trop peu), manque de disponibilité, manque de temps ayant conduit à des mauvaises décisions (ouverture de magasins, recrutement, changement de fournisseurs)	Le contrôle de gestion comme aide à la prise de décision : en fournissant des informations précises et utiles à la prise de décision, le contrôle de gestion combat les limites cognitives du décideur
Difficultés à atteindre les objectifs de CA, diminution de la marge,	Le contrôle de gestion pour maîtriser les coûts : notion d'efficacité et de rentabilité
Absence ou retard de mesures correctives, gestion intuitive de l'entreprise dans sa globalité, insuffisance de l'auto-contrôle	Le contrôle de gestion pour piloter l'organisation
Manque de délégation, absence de structure claire, existence d'un système informel de coordination	Le contrôle de gestion pour « contrôler » suite à une délégation
Connaissances insuffisantes dans certains domaines, recours fréquent à des experts extérieurs, détection d'erreurs sans remise en cause de la façon de faire	Le contrôle de gestion pour apprendre

L'introduction du contrôle de gestion se fait en prenant en compte à la fois les dimensions techniques (qualité des outils) et humaines (rôle central occupé par les acteurs) du contrôle de gestion. Il ne s'agit pas de la mise en place d'un outil complémentaire (*balanced scorecard*, *ERP*) dans une entreprise ayant déjà une culture de gestion, mais d'un processus de développement d'une telle culture par l'implémentation d'un contrôle de gestion dans une logique de changement du mode de gestion actuelle (modifications des routines) et d'apprentissage (introduction de nouveaux savoirs et outils). Face à la croissance de l'entreprise (passage de PME à entreprise *classique*), il lui devient en effet indispensable de modifier fonctionnement. Grâce à l'audit organisationnel, la direction a désormais conscience de la nécessité de modifier son fonctionnement interne (création d'un poste de directeur administratif et financier et d'assistante du directeur administratif et financier pour mettre en place un contrôle de gestion) : on se situe donc dans un changement de type prescrit. Il s'agit d'un changement de type incrémental puisque différents outils de contrôle de gestion vont progressivement être mis en place pour être à terme en présence d'un système global de

contrôle de gestion permettant de soutenir la croissance continue de cette entreprise. Nous nous orientons donc vers un contrôle de gestion, de type contrôle diagnostic (Simons, 1995) où on va davantage chercher à agir sur les comportements (évolution des routines) que les représentations (conventions) (figure 3). Pour ce faire, on cherche, par l'introduction du contrôle de gestion, à favoriser un apprentissage organisationnel et les facteurs de déclenchement recensés par Tanguy (1999) nous inspirent : imitation de solution conçues par d'autres organisations, modification du système organisationnel, processus de formation notamment. Nous appuyant sur le concept d'équilibration (Lorino, 1995), le contrôle interactif ne sera introduit que dans un second temps, pour gérer le changement et la construction des connaissances nécessaires, une fois le contrôle diagnostic établi.

Trois tentatives de mise en place d'un système de contrôle de gestion sont successivement menées lors de la phase de recherche intervention par le chercheur et ses supérieurs hiérarchiques successifs directs :

- Première approche « volontariste et par en haut » : pour répondre à la demande des dirigeants, la première étape de rationalisation de la gestion de l'entreprise passe par une démarche budgétaire. Elle devait permettre aux dirigeants de définir de façon formelle, précise et arrêtée des plans stratégiques déclinés en plans d'action puis en budgets par Mme X auxquels on associerait un *reporting* mensuel (suivi budgétaire). Il s'agissait d'attribuer à chaque responsable des objectifs et moyens chiffrés. Le budget nous permettait alors de formaliser le fonctionnement de l'organisation par la définition de responsabilités et la transmission d'objectifs et d'instrument de gestion quantitative. Le budget central, celui des ventes, pouvait être tiré des objectifs déclinés par magasin. Il suffisait donc de combiner les objectifs commerciaux, les données issues du business plan réalisé par le cabinet d'expertise et les données comptables des années précédentes. Toutefois, les différents tableaux créés ne parviennent pas à attirer l'attention des dirigeants. Il apparaît clair à la directrice administrative et financière et à son assistante qu'il est nécessaire de simplifier au maximum les éléments présentés aux dirigeants pour espérer les intéresser. Il faut prendre en compte le fait qu'ils sont commerçants et non gestionnaires et trouver le moyen de les convaincre de se pencher sur un tableau chiffré, malgré leurs réticences avouées. Les dirigeants sont pris par des activités opérationnelles, proches du cœur de métier, ce qu'ils connaissent le mieux. Drucker-Godard (2000) relève en effet ce comportement courant chez le dirigeant de PME, intéressé, de par sa formation et son cursus professionnel, sur les éléments opérationnels, avec un désintérêt pour ceux ayant trait au fonctionnement interne et à la stratégie. La première tentative visait à développer d'entrée de jeu des outils perçus trop lourds et généraux (techniquement difficiles à maîtriser pour le personnel actuel d'Alpha Mode) alors que cela apparaissait comme un travail supplémentaire pour les cadres, sans nécessité perçue puisque l'entreprise se développait très bien. Il n'a donc pas été possible de mettre en place une démarche budgétaire avec négociation entre la direction et les chefs de service des objectifs et moyens alloués.

On s'oriente alors vers une nouvelle démarche :

- Il s'agit de se rapprocher d'une démarche qualité ayant comme objectif de formaliser le fonctionnement de l'entreprise et associer à terme des indicateurs qui seraient repris

dans des tableaux de bord : « *La qualité constitue pour les petites entreprises un moyen de créer un avantage concurrentiel centré sur un contrôle des coûts et une réduction des inefficiences en matière de coûts (...). De la sorte, la démarche qualité trouve sa place dans une dynamique de croissance des PME initiée par le dirigeant* » (Guilhon et Weill, 1996, p.1). Cette deuxième tentative de rationalisation et de formalisation du fonctionnement de l'entreprise Alpha Mode se heurte à plusieurs contestations : manque d'adhésion (« *Je ne vais pas tout lire à chaque fois. Je n'ai pas que ça à faire.* » proteste l'assistante du dirigeant à propos de la mise en place de procédures nouvelles), résistance au changement (« *Vous ne saviez pas qu'il y avait une réunion cet après-midi, c'est étonnant car tout le monde a été prévenu* » remarque l'assistante du dirigeant), critique du nouveau mode de fonctionnement (« *A quoi ça sert de mettre un mot de passe ? Comme si quelqu'un allait fouiller dans mon ordinateur !* » s'exclame une assistante RH), particularités de certains acteurs : (« *Dans une entreprise familiale, il est difficile de faire appliquer les mêmes procédures à la direction comme à tous les employés* » nous prévient le directeur informatique), manque d'intérêt (« *RAS* » sur la plupart des procédures retournées), orientation court termiste (« *On verra ça plus tard* » répondent les dirigeants). On retrouve dans l'attitude du dirigeant l'effet de microcosme défini par Mahé de Boislandelle (1998) : le dirigeant ne porte attention qu'à ce qui est immédiat dans le temps et dans l'espace. Il y a donc échec explicite de la deuxième tentative de mise en place du contrôle de gestion, engagée cette fois ci par une approche « opportuniste et de côté » en se greffant sur une démarche de certification qualité. Les salariés ne bénéficient malheureusement pas des ressources propres suffisantes (savoir faire, confiance, capacités cognitives) pour faire de cette démarche un levier d'amélioration en se l'appropriant : il y a un défaut d'engagement des gens du terrain qui ont eu une attitude de retrait par rapport au fonctionnel soutien de la démarche (l'assistante du directeur administratif et financier). D'un point de vue technique, les outils étaient beaucoup plus aisés à activer mais l'apprentissage organisationnel ne s'est pas enclenché. En désaccord avec la gestion interne d'Alpha Mode, Mme X décide de quitter l'entreprise.

Face à ce deuxième échec, une troisième tentative d'instauration d'outils et méthodes de contrôle de gestion est lancée, dans un nouveau contexte. L'entreprise connaît en effet au cours du premier trimestre 2006 sa troisième croissance externe par le rachat d'un concurrent représentant environ 80 magasins et 500 salariés, ce qui la porte au 3^{ème} rang national dans son secteur d'activité. L'objectif affiché est de devenir le leader dans son activité à un horizon de cinq années.

Tableau 2 : Analyse de la croissance 2000 à 2006

	Fin 2000	Fin 2005	Fin 2006	Croissance annuelle moyenne entre 2000 et 2005	Croissance en 2006
Magasins (implantations)	40	105	188	+ 30 %	+ 80 %
Salariés (nombre)	225	550	918	+ 20 %	+ 70 %
Chiffre d’Affaires (en millions d’€)	25	75	112	+ 40 %	+ 50%

Il est donc procédé à l’intégration de M. Y, directeur administratif et financier de l’entreprise achetée. On lance alors une nouvelle démarche de structuration du contrôle de gestion :

- Troisième approche « progressive et partant de la base ». On va s’appuyer sur la comptabilité pour l’utiliser comme un premier outil de contrôle de gestion, notamment à travers le compte de résultat (Gervais, 2000), « *toute comptabilité pouvant potentiellement devenir "de gestion"* » (Bouquin, 1997). Un premier travail consiste déjà à fiabiliser et corriger les données comptables saisies de l’année en cours pour « *assainir* » la base de données. Les années précédentes ne peuvent servir d’historique du fait de l’imprécision dans la saisie et la vérification comptables. Le but recherché est de maîtriser les postes clefs, notamment les charges immobilières et de personnel qui représentent 2/3 des coûts relevant de la gestion propre de l’entreprise, hors achats, afin de diffuser dans un second temps la méthode à l’ensemble des charges : « *Le directeur administratif et financier a un rôle de transmission d’informations périodiques, principalement tous les mois. Alors qu’ici, on a juste un état des lieux de façon statique une fois dans l’année et c’est à ce moment qu’on voit ce qui ne va pas et ce qu’il faut faire pour résoudre les problèmes. S’il y avait un directeur administratif et financier, il pourrait donner des éléments de façon dynamique et les prises de décision pourraient être ajustées au fur et à mesure des évènements qui arrivent, on pourrait même agir de façon préventive.* » commente M. Y. Ceci devait nous conduire à terme à un système budgétaire, en établissant mensuellement un compte de résultat (par l’abonnement des charges et la prévision des charges calculées) qu’on rapporterait à un état prévisionnel. L’extraction de données issues de la comptabilité et leurs analyses a mis en évidence des erreurs de saisie et d’imputation analytique qu’il a fallu corriger au fur et à mesure de leur découverte. Dans le cadre de ses activités de vérification de la cohérence des éléments saisis dans le logiciel comptable, l’assistante du directeur administratif et financier s’est aperçue qu’un des sites commerciaux de l’entreprise avait des dépenses en énergie très largement supérieures aux autres sites, ce qui était dû à une facture validée et payée par un comptable pour un montant cent fois supérieur au montant habituel. Pourtant, le comptable avait apparemment effectué les contrôles habituels de consommation (comparaison avec la facture précédente) sans qu’aucune procédure d’alerte, par ailleurs inexistante, n’ait été engagée. Cet incident, qui a conduit au licenciement du comptable, a montré l’intérêt de mettre en place un système de pilotage de l’organisation. Par ailleurs, habitué à des méthodes

rigoureuses de travail, le directeur administratif et financier a souhaité, en collaboration avec son assistante, relancer la démarche qualité, *a minima* dans son service. Des entretiens ont donc été réalisés avec quelques comptables du service, dans le but d'établir des procédures de travail et des descriptions d'emplois. Au cours de ces entrevues sont également abordées les pistes d'amélioration dans l'organisation du service et les activités de chacun. L'adhésion de l'ensemble du service à cette démarche est très faible, certainement en raison des réticences de la responsable comptable remplaçante⁹ (« *Il croit que je n'ai que ça à faire, lui raconter tout ce que je fais de ma journée de travail*») qui influence le reste de l'équipe. Le second directeur administratif et financier peine à trouver sa place entre la responsable comptable aspirant à une promotion, et l'expert comptable conseillant la direction : « *C'est rare que, dans une entreprise de cette taille, il n'y ait pas de contrôle de gestion. Ce n'est pas dans leur culture de faire bouger les choses. Au contraire, ils veulent que ça reste comme cela est actuellement. Ils ne veulent pas changer leur mode de fonctionnement et ne sont pas prêts pour le pilotage* » commente M. Y. Trois mois après son arrivée, le deuxième directeur administratif et financier démissionne à son tour pour les mêmes raisons que son prédécesseur et n'est pas remplacé. Cette troisième tentative, localisée et ayant vocation à s'étendre (au fur et à mesure de la démonstration de sa capacité à maîtriser les différents postes du compte de résultat) est donc à son tour compromise. Le chercheur poursuit toutefois le travail de maîtrise des charges principales de la société (frais de personnel et loyers), même si la diffusion à l'ensemble des postes de dépenses semble remise en question dans ce contexte. L'absence de culture de gestion et le manque de référent gestionnaire risquent de compliquer la diffusion de la démarche de rationalisation.

Aucune des trois approches conduites n'a permis d'introduire des outils globaux de contrôle de gestion. Ces trois tentatives, dont la description est faite dans le tableau 3, ont conduit à une certaine saturation du terrain (Drucker – Godard et *al.*, 2003), de sorte qu'il n'est plus possible de poursuivre les tentatives. Les acteurs de l'entreprise (salariés et dirigeants) ne sont pas prêts à faire évoluer son fonctionnement actuel, à gérer un changement et à implanter un système de pilotage, ces trois éléments étant liés, ce qui nous conduit à passer à notre seconde méthodologie d'accès au terrain : l'observation participante.

⁹ Le chef comptable a quitté l'entreprise, pour des raisons graves de santé

Tableau 3 : Grille d'analyse des démarches de mise en place du contrôle de gestion

		Caractéristiques		
		Acteurs impliqués	Outils associés	Contexte d'application
Etapas	Approche volontariste	Dirigeants	Budgets, tableaux de bord, <i>reporting</i>	Volonté de la direction
	Approche opportuniste	Responsables des process dans toute l'entreprise	Fiches fonctions, bases de données, système d'information	Mise en œuvre d'une démarche qualité globale Préparation de la croissance externe
	Approche progressive	Spécialistes du pôle financier	Calcul et analyse des coûts	Actions de diminution des charges

3.2 Résultats

Une dynamique de changement a été instaurée dans l'entreprise en prenant en compte les contraintes sociopolitiques (rôle de la famille), et les facteurs psycho cognitifs. Nous ne sommes toutefois parvenus qu'à une appropriation timide et limitée de la démarche de rationalisation. Plane (2000) évalue l'appropriation de l'intervention par rapport au mimétisme chercheur – acteur développé. La recherche-intervention, même si elle n'a pas permis l'introduction d'un système global et cohérent de contrôle de gestion, a conduit à la mise en place de certains éléments prouvant qu'il y a eu une légère évolution du fonctionnement de l'organisation vers une formalisation et une instrumentation :

- *reporting* d'activité semestriel pour les chefs de service, tentatives de mise en place de groupes de travail, recours plus fréquent à la communication formelle, notamment par mail, etc.
- ébauche de rationalisation budgétaire, par la définition de budgets par certains chefs de service avec *reporting* mensuel de la doctorante, en tant qu'assistante du directeur administratif et financier, à un des frères actionnaires : « *C'est bien si tu t'occupes de ça (budget transport et communication), comme tu fais avec la masse salariale, histoire de ne pas arriver au bilan et dire "on s'est cassé la figure". Avec un suivi mensuel et la situation au 30 septembre, on arrive à recadrer* » ; « *J'ai contrôlé votre budget transport hier par rapport à la situation transmise par l'expert comptable. Il est vraiment bien votre tableau. Tous les services devraient fonctionner ainsi avec des budgets* » constate un des dirigeants¹⁰)
- Utilisation des outils de contrôle de gestion sociale (suivi des frais de personnel, outil de simulation de la masse salariale)

¹⁰ Le directeur des achats avait expliqué à l'assistante du directeur administratif et financier que le suivi des dépenses mensuelles en communication lui permettrait d'arbitrer entre différentes opérations commerciales si nécessaire : « *S'il reste 200 € à la fin et ben tant pis, il ne restera que 200 € à dépenser* ». Toutefois, en milieu d'année, il est décidé par le dirigeant et le directeur des achats, que le budget communication passerait de 1.5 % du CA à 2 % du CA. Ils se sont en effet rendu compte que sinon, ils ne pourraient pas faire toutes les opérations promotionnelles auxquelles ils avaient pensé.

- Utilisation de termes gestionnaires avec une connaissance plus développée de ces concepts (tableaux de bord, procédure, budget)

Ces résultats montrent qu'un apprentissage en boucle simple s'est à peine enclenché. Par exemple, la mise en évidence de l'erreur de validation de facture au cours de la troisième tentative a conduit au licenciement du comptable (apprentissage en boucle simple) et non à la remise en cause du processus de contrôle et de validation des factures par la mise en place de procédures et systèmes d'alerte (apprentissage en boucle double).

Par ailleurs, nous pouvions nous attendre au jeu de pouvoir des salariés, qui allaient développer une résistance au changement, ce qui a été le cas. Cependant, ce n'est pas seulement cela qui a conduit aux trois échecs de structuration du contrôle de gestion. On a été en effet confronté aux jeux de pouvoirs de trois acteurs stratégiques de l'organisation : les deux frères dirigeants et l'expert-comptable. Les dirigeants ont en effet développé un rejet protecteur en se dégageant progressivement de la démarche de structuration du contrôle de gestion. Pour Miller et Chen (1994), l'inertie des dirigeants peut trouver ses origines dans la performance de leur entreprise, les plaçant dans une certaine complaisance, qui risque de nuire à la continuation de l'activité. Ils ne sont pas prêts à abandonner l'influence qu'ils exercent dans le fonctionnement de leur entreprise. L'introduction du contrôle de gestion chez Alpha Mode s'apparente en effet au passage d'un contrôle dans les fonctions exercé par les dirigeants (contrôle panoptique dans son organisation, clanique dans son contenu) à un contrôle de gestion au service des fonctions. Par ailleurs, le pouvoir de l'expert-comptable dans le fonctionnement de l'entreprise a également bloqué l'évolution des routines organisationnelles. Il n'est pas prêt non plus à déléguer le pouvoir et l'influence qu'il a toujours exercés chez Alpha Mode à un acteur interne. Le tableau ci-dessous présente la grille d'analyse stratégique de ces acteurs :

**Tableau 4 : Grille d'analyse stratégique des acteurs
dans le processus d'implémentation du contrôle de gestion**

Acteurs pertinents	Objectifs latents	Ressources mobilisables	Contraintes apparentes	Stratégies développées
Les dirigeants : le président et le directeur des achats et du marketing	Prouver leur réussite professionnelle et personnelle par l'ouverture constante de points de vente	Connaissances du marché Compétences dans les domaines clés de l'entreprise (achats et développement)	Relations affectives avec l'expert comptable Conserver leur pouvoir de décision et leur façon de gérer leur entreprise	Conserver leur distance face à un fonctionnement gestionnaire de l'entreprise Ne pas modifier leurs façons réelles de décider et d'agir Développer leur entreprise en se basant sur leurs compétences de commerçants

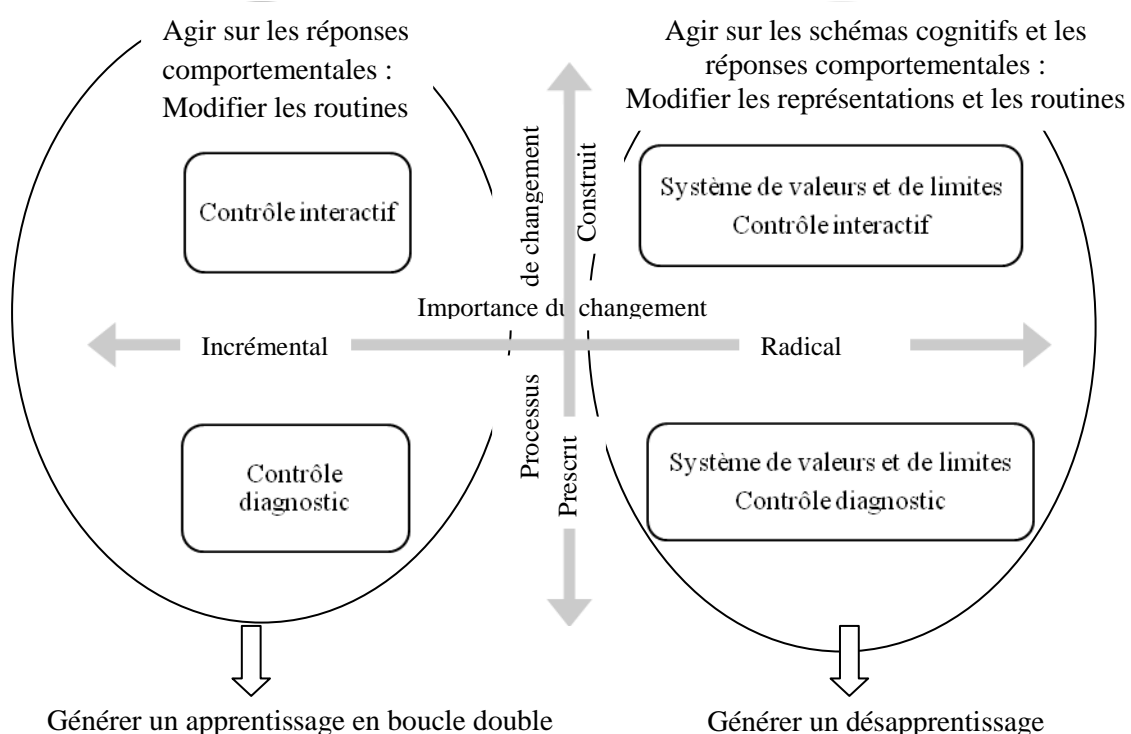
Acteurs pertinents	Objectifs latents	Ressources mobilisables	Contraintes apparentes	Stratégies développées
L'expert comptable	Conserver ses missions de conseil et son influence dans le fonctionnement de l'organisation	Légitimité Connaissance approfondie du fonctionnement d'Alpha Mode Compétence Pédagogie Confiance des dirigeants	Présence ponctuelle en entreprise	Prouver que le recrutement d'un directeur administratif et financier est superflu : présence soutenue en entreprise, mise à jour d'erreurs et de retard dans le travail du directeur administratif et financier, rétention d'information, concentration des décisions, mise à l'écart du directeur administratif et financier

4 Enseignements

La recherche conduite chez Alpha Mode nous permet de montrer que c'est la nécessité de se lancer dans une démarche d'introduction du contrôle de gestion qu'il est difficile de faire comprendre. Nous sommes dans le cas où les ressources disponibles au sein de l'organisation (référentiel cognitif commun) qui se sont agrégées dans des comportements (routines), compliquent la mise en place d'un système de contrôle de gestion, car elles sont encore, aux yeux des acteurs, efficaces pour se développer et générer du résultat malgré les différentes mises en garde. L'introduction du contrôle de gestion, en tant que processus de formalisation et d'instrumentation du fonctionnement de l'entreprise, s'est heurtée aux routines organisationnelles : « *Le développement de routines organisationnelles considérées comme immuable forment un obstacle sur lequel les nouveaux dispositifs de gestion viennent buter* » (Solle, 2001, p.153). On est en effet confronté à des conventions en tant que dispositifs cognitifs (représentation partagée) qui n'intègrent pas l'instrumentalisation et la rationalisation de la gestion et agissent, à travers les routines mises en place (dispositif comportemental), comme un frein à l'introduction d'un contrôle de gestion. Les dirigeants, autodidactes, davantage intéressés par la dimension commerciale de leur entreprise que la dimension gestionnaire, les salariés avec un niveau de qualification et des expériences professionnelles antérieures faibles n'arrivent pas à prendre du recul et à se projeter sur le long terme : « *La firme doit adapter (...) ce qu'elle achète pour en tirer l'efficacité maximum, cette adaptation (qui est en quelque sorte un autre nom pour l'apprentissage) n'est possible que si la firme dispose de compétences internes fortes* » (Le Bas et Zuscovitch, 1993, p. 183). Dans de nombreuses PME, le savoir partagé repose sur des notions d'informel, d'intuitivité, de bon sens et ne laisse que peu de place à l'instrumentation du fonctionnement de l'organisation. Les valeurs individuelles des membres de l'organisation, antinomiques à la

rationalisation du fonctionnement de l'entreprise, se sont agrégées et forment désormais les valeurs organisationnelles de l'entreprise (référentiel commun de connaissances) qui s'opposent à l'implémentation du contrôle de gestion. Ainsi, soit les individus adoptent et partagent ces valeurs organisationnelles, soit ils quittent l'organisation car il n'est pas possible de remettre en cause les comportements des acteurs. L'introduction du contrôle de gestion doit donc passer par la transformation du corpus des connaissances organisationnelles, éléments propres à un « *désapprentissage* » (Doz, 1994) organisationnel. Le contrôle de gestion sera alors un « *outil qui véhicule les changements désirés en façonnant une nouvelle représentation de l'organisation, ce qui facilite le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement* » (Touchais, 2006, p. 11)

Figure 3 : Les différents types de changement et leur pilotage



Source : D'après Touchais (2006, p. 17)

La « *crise* » (Tanguy, 1999, p. 198) vécue par Alpha Mode, c'est-à-dire les problèmes rencontrés par l'entreprise, dus à l'obsolescence des routines organisationnelles, qui sont encore celles d'une PME, n'a pas été perçue par les dirigeants : « *Les routines sont en réalité régulièrement remises en cause dans une firme lorsque le fonctionnement routinier est source de dysfonctionnement. Ce processus de révision des théories de l'action pourra être plus ou moins long, plus ou moins complexe, plus ou moins local et plus ou moins couronné de succès selon la difficulté et la capacité des membres organisationnels à localiser la "routine défectueuse"* » (Tanguy, 1999, p. 197).

A notre arrivée au sein de l'entreprise, nous étions a priori dans un changement prescrit et incrémental. Nous avons donc mis en place un système de contrôle de gestion de type contrôle diagnostic. Le contrôle de gestion participait alors à la structuration du changement, en encourageant la co-construction et les initiatives (Touchais, 2006). L'objectif était d'amener l'entreprise à s'inquiéter de ses performances actuelles pour revoir ses programmes d'actions et ainsi générer un apprentissage (Touchais, 2006). Finalement, ces trois échecs nous permettent de montrer que nous étions plutôt en présence d'un changement radical : le fonctionnement d'Alpha Mode est sensiblement le même depuis leurs 10 magasins jusqu'à leurs 200 d'aujourd'hui. Nous sommes face à une PME qui a connu une croissance continue la faisant largement dépasser les seuils officiels de PME mais qui n'a pourtant pas modifié ses routines organisationnelles. Nous sommes en présence de la nécessité d'un changement radical, que l'on retrouve d'ailleurs plutôt en situation de crise. Par ailleurs, pour introduire un contrôle de gestion en PME, il faut bien entendu au préalable que les dirigeants aient accepté la délégation. Chez Alpha Mode, la direction ne s'est finalement pas donné les moyens de la mise en place du contrôle de gestion. Il faudrait dans ce cas selon la matrice de Touchais, s'orienter vers un changement construit : associer à un contrôle de gestion de type interactif un contrôle par la culture organisationnelle en agissant sur les systèmes de valeurs et de limites pour « *bousculer l'ordre établi : changer de paradigme, générer un désapprentissage* » (Simons, 1994). Or, il est difficile de commencer par un contrôle interactif (Lorino, 1995) et un changement construit nécessite l'encadrement du dirigeant afin d'assurer l'adhésion des salariés. Si les dirigeants sont réfractaires à la délégation malgré la croissance et le besoin évident, il faut dans un premier temps s'orienter vers un contrôle diagnostic, imposé par l'expert-comptable, acteur clé dans le fonctionnement de la PME. En effet, la modification des routines dépend davantage des acteurs stratégiques que des outils. Elle est corrélée à l'aspect humain de l'organisation (rapport de pouvoir entre individus, capacités relationnelles, niveau de compétence) d'autant que les référentiels cognitifs survivent au turn-over. Le désapprentissage ne pourra donc se faire qu'en s'appuyant sur l'expert comptable, seul acteur légitime aux yeux des dirigeants et des salariés (en tant que conseiller technique, stratégique et de gestion des dirigeants). L'expert comptable pourra alors ensuite participer au recrutement d'un directeur administratif et financier ou d'un contrôleur de gestion qui fera vivre et évoluer le système en faisant cette fois directement évoluer les routines. Cela ne pourra être fait qu'à condition que l'expert comptable accepte à son tour de déléguer en faisant passer la logique économique et rationnelle de la PME en croissance avant la situation de pouvoir dans laquelle il se trouve.

Conclusion

Notre recherche a montré que l'importance du changement induit par l'introduction du contrôle de gestion modifie les réponses à apporter. En effet, lorsque l'introduction de dispositifs de gestion entraîne un changement radical dans le fonctionnement de l'entreprise, comme cela est le cas en PME, l'essentiel est d'agir sur le référentiel cognitif en générant un désapprentissage, ce qui peut être fait par la mise en place d'un contrôle de la culture organisationnelle (du système de valeurs et de limites) et d'un contrôle de gestion pour les manifestations comportementales (routines).

La recherche présente en soi une originalité intéressante puisqu'elle débouche sur un échec, ce qui est rare dans la littérature. Par ailleurs, cette étude présente plusieurs intérêts non négligeables. D'un point de vue méthodologique, elle combine deux méthodologies d'accès au terrain : recherche intervention et observation participante, réalisées dans le cadre d'une CIFRE. D'un point de vue académique, on montre, à travers la théorie évolutionniste, que l'entreprise a besoin d'un réel désapprentissage pour abandonner son fonctionnement de type PME et pouvoir formaliser et instrumenter son fonctionnement face à sa croissance. Cela ne pourra être possible qu'à condition que les dirigeants perçoivent les routines défectueuses mises en évidence. Enfin, sur un plan managérial, les implications sont fortes puisque l'étude met en évidence le rôle clé de l'expert comptable dans le processus de structuration du contrôle de gestion en PME, en tant que conseiller stratégique, technique et de gestion, et rappelle la nécessité, pour le dirigeant, de soutenir une telle démarche. Bien entendu, cette recherche présente les limites inhérentes à une étude de cas : les résultats doivent être considérés avec précaution et ne prétendent en aucun cas à une généralisation. Il s'agit de propositions qui nécessitent d'être testées pour parvenir à des « invariants » (Bonnet et al., 2006). Il semblerait intéressant de poursuivre cette recherche en analysant le processus d'introduction du contrôle de gestion dans les start-up et PME innovantes

Bibliographie

- Argote, L. (1999). *Organizational Learning: Creating, Retaining, and Transferring Knowledge*. Kluwer Academic Publishers, Norwell, MA.
- Argyris C., Schön D.A. (1996). *Apprentissage organisationnel, théorie, méthode, pratique*, traduction de la 1ère édition américaine. Bruxelles : De Boeck Université. Traduction de Argyris C., Schön D.A. (1978), *Organizational learning, a theory of action perspective*, Jossey Bass Pub.
- Arnaud, G. (1996). Quelle stratégie d'observation pour le chercheur en gestion ? Prolégomènes à toute recherche in situ. *Economies et Sociétés* 22 : 235-264.
- Bajan-Banaszak, G. (1993). L'expert-comptable et le conseil en gestion. *Revue Française de Comptabilité* 249 : 95-101.
- Baum, J.A.C, Singh J.V. (1994). Organization-Environment Coevolution. In *Evolution Dynamics of Organisation* (Eds Jitendra V. Singh et Joël A.C. Baum). Oxford : Oxford University Press : 379-401.
- Benavent, O., Villarmois (de la), O. (2000). Contrôle des réseaux commerciaux et apprentissage organisationnel. Journées nationales des IAE, Biarritz.
- Bonnet, M., Savall, H., Zardet, V. (2006). Lien entre GRH et contrôle de gestion dans le domaine de la santé au travail : exemple d'une recherche intervention centrée sur la prévention des troubles musculo-squelettique. 17^{ème} congrès de l'Association de Gestion des Ressources Humaines – le travail au cœur de la GRH, Reims.
- Bouquin, H. (1997). *Comptabilité de gestion*. 2^{ème} édition, Paris : Sirey.
- Bourcieu, S. (2000). Méthodologies de recherche en Sciences de Gestion pour les doctorants CIFRE. Journée Recherche en Gestion, Paris.
- Batac J, Carassus, D. (2008). Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité : une étude comparative avec Kloot (1997) *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 numéro spécial : 87-112.

- Chanal V., Lesca H. et Martinet A-C. (1997). Vers une ingénierie de la recherche en sciences de gestion. *Revue Française de Gestion* n° 116, novembre-décembre : 41-51.
- Chapelier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion. *Revue Internationale PME* 10 (1) : 9-41.
- Chenhall, R. H. (2003). Management of system design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28 (3) : 27-168.
- Cohen, M.D., Bacdayan, P. (1994). Organizational routines are stored as procedural memory. *Organization Science* 5 (4) : 554-568.
- Coutelle, P. (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en sciences de gestion. Cours du CEFAG. Séminaires d'études qualitatives.
- Davila, T. (2005). An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Ressources in Small Growing Firms. *Accounting, Organizations and Society* 30 (3) : 223-248.
- Depelteau, F. (2000). *La démarche d'une recherche en sciences humaines*. Bruxelles : De Boeck Université.
- Doz, Y. (1994). Les dilemmes de la gestion du renouvellement des compétences clés. *Revue française de gestion* 97 : 92-104.
- Drevet, B. (2008). Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (2) : 125-154
- Drucker-Godard, C. (2000). La gestion au quotidien des priorités du dirigeant : analyse de la dynamique du portefeuille de préoccupations décisionnelles. Doctorat en Sciences de Gestion, Paris : Université Paris Dauphine.
- Drucker-Godard, C., Ehlinger, S., Grenier, C. (2003). Validité et fiabilité de la recherche. In *Méthodes de recherche en Management* 2^{ème} édition, (eds R-A Thiétart et coll). Paris : Dunod, 257-287.
- Edmondson A., Moingeon B. (1998). From Organizational Learning to the Learning Organization. *Management Learning* 29(1) : 5-20.
- Feldman, M. (2000). Organizational routines as a source of continuous change. *Organization Science* 11 (6) : 611-629.
- Feldman, M. (2003). A Performative Perspective on Stability and Change in Organizational Routines. *Industrial and Corporate Change* 12 (4) : 727-752.
- Feldman, M..S. (2004). Resources in emerging structures and processes of change. *Organization Science* 15 : 295-309.
- Fernandez, V., Picory, C., Rowe F. (1996). Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME. *Revue Internationale PME* 9 (1) : 79-102.
- Germain, C. (2006). Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques des entreprises familiales et des filiales. *Revue Internationale PME* 19 (1) : 69-94.
- Gersick, C., Hackmann, J.R (1990). Habitual routines in task-performing groups. *Organization Behavior and human decision process* 47 : 65-97.
- Gervais, M. (2000). *Contrôle de gestion*. 7^{ème} édition, Paris : Economica.
- Gervais, M., Moreau, A. (2004). Le vécu de l'introduction du contrôle de gestion dans les organismes de sécurité et de défense : Une analyse au travers de la perception des contrôleurs. *Revue Sciences de Gestion* 43 : 17-48.

- Girin, J. (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. Communication à la journée d'étude la recherche action en action et en question, AFCET, collège de systémique, Ecole centrale de Paris.
- Girin, J. (1987). L'objectivation des données subjectives – Eléments pour une théorie du dispositif dans la recherche interactive. In *Qualité des informations scientifiques en gestion, Méthodologies fondamentales en gestion*, Paris : Fnege, 170-186.
- Gomez, P.Y. (1996). *Le gouvernement de l'entreprise*. Paris : Interéditions.
- Gomez, P.Y. (1997). Information et convention : le cadre du modèle général. *Revue Française de Gestion* 112 : 64-77.
- Guilhon, A., Weill, M. (1996). Démarche qualité : de la stratégie d'adaptation aux processus stratégiques de changements dans les PME - Résultats d'un test empirique. 5^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Lille.
- Guilhon, B., Huard, P. (1999). La firme évolutionniste comme espace cognitif – Portée et limites. In *Approches évolutionnistes de la firme et de l'industrie – théories et analyses empiriques* (Eds. Basle M., Delorme R., Le Moigne J-L. et Paulré B. Paris : L'Harmattan.
- Hirigoyen, H. (1981). Caractéristiques des entreprises moyennes industrielles en France. *Banque* 408 : 855-862.
- Julien, P.A., Marchesnay, M. (1996). *L'entrepreneuriat*. Paris : Economica.
- Julien, P.A. (1987). Pour une définition des PME. In *Les PME : bilan et perspectives*. Paris : Economica, 1-43.
- Julien, P.A. (1984). Qu'est-ce qu'une PME ? Six caractéristiques qui permettent enfin de les identifier. *Le Devoir*, 2.
- Kalika, M. et al. (2007). Organisation : explosion des frontières et transversalité. EMR Dauphine. version n°5, 25/05/07, disponible sur www.dauphine.fr/crepa.
- Kirk, J., Miller, M. L. (1986). *Reliability and Validity in Qualitative Research*. Beverly Hills : Sage Publications.
- Koenig, G. (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue Gestion des Ressources Humaines* (9) : 4-17.
- Lallé, B. (2002). Le chercheur en gestion entre science et action. 11^{ème} conférence de l'Association Internationale de Management Scientifique, Paris.
- Lavigne, B. (2002). Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME : une approche empirique. 23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Le Bas, C., Zuscovitch, E. (1993). Apprentissage technologique et organisation. *Economie et sociétés* 1 : 153-195.
- Le Vigoureux, F. (1997). Entreprise moyenne : structure de propriété et comportement stratégique. *Revue française de gestion* 116 : 71-84.
- Levitt, B., March, J.G. (1988). Organizational Learning. *American Review of Sociology* 14 : 319-340.
- Lewis, D.K. (1969). *Convention : a philosophical study*. Cambridge : Harvard Business Press.
- Löning, H. (2005). La contribution de Geert Hofstede à la recherche en contrôle de gestion. In *Les grands auteurs en contrôle de gestion* (Ed. H. Bouquin). Paris : Editions Management & Société, 347-366.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance*. Paris : Editions d'Organisation
- Luft, J., Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, organizations and Society* 28 : 169-249.

- Mahé de Boislandelle, H. (1998). *Gestion des ressources humaines dans les PME*. 2^{ème} édition, Paris : Editions Economica.
- McMahon, R.G.P., Holmes, S. (1991). Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management* 29 (2) : 19-29.
- Meyssonier, F., Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue Internationale PME* 21(1) : 69-92.
- Miller, D., Chen, M.J. (1994). Sources and consequences of competitive inertia: A study of the U.S. airline industry. *Administrative Science Quarterly* (39) : 1-23.
- Miles, M., Huberman, A.M. (1984). *Qualitative data analysis*. Beverly Hills, CA : Sage Publications.
- Munier, B., Orléan A. (1993). Sciences cognitives & sciences économiques et de gestion. *Economique* 40 (2).
- Nelson, R., Winter S. (1982). *An evolutionary theory of Economic Change*. Harvard.
- Nobre, T., Merdinger-Rumpler, C. (2002). Quelle métamorphose pour l'hôpital ?. 2ème colloque la métamorphose des organisations, Vittel.
- Nobre, T. (2001, a). Le contrôleur de gestion en PME. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 7 (1) : 129-146.
- Nobre, T. (2001, b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance - Contrôle - Stratégie* 4 (2) : 119-148.
- Nobre, T. (2001). Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 5 (2) : 125 - 146
- Poincelot, E., Wegmann, G. (2005). Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 11 (2) : 109-126.
- Peretz, H. (1998). *Les méthodes en sociologie : l'observation*. Paris : Editions la Découverte.
- Pettigrew, A. (1985). *The Awakening Giant : Continuity and Change in ICI*, Oxford : Blackwell.
- Plane, J.-M. (2000). *Méthodes de recherche-intervention en management*. Paris : L'Harmattan.
- Reyes, G. (2004). La moyenne entreprise est-elle spécifique ?. 7ème Congrès Internationale Francophone sur l'Entrepreneuriat et la PME, Montpellier.
- Romanelli, E., Tushman, M.L. (1994). Organizational transformation as punctuated equilibrium : An empirical test. *Academy of Management Journal* 37 (5) : 1141-1166.
- Simons, R. (1995). *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston : Harvard Business School Press.
- Simons R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal* 15: 169-189.
- Simons, R. (1990). The Role of Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1) : 127-143.
- Solle, G. (2001). Rénovation des outils de gestion et faits sociaux: le cas des organisations universitaires. *Comptabilité Contrôle Audit* 7 (1) : 147-159.
- Spradley, J.P. (1979) *The Ethnographic Interview*. New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Tanguy, C. (1999). Apprentissage et innovation dans la firme : la question de la modification des routines organisationnelles. Doctorat en Sciences de Gestion, Rennes : Université Rennes 1.
- Torres, O. (2002). Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises. 6ème Congrès Internationale Francophone sur l'Entrepreneuriat et la PME, Montréal.
- Touchais, L. (2006). Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre d'analyse. 27ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis.
- Van Caillie, D. (2002). Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones ». Cahier de recherche, Université de Liège.

- Villesèque-Dubus, F., Courrent, J.-M. (2008). Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration. 29ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy.
- Weingart, L. (1997). How did they do that ? The ways and means of studying group process. *Research in organizational behavior* 19 : 189-239.
- Woods, P. (1990). *L'Ethnographie de l'école*. Paris : A. Colin,
- Yin, R.K. (1989). *Case Study Research - Design and methods*. Sage.
- Zellmer-Bruhn, M. E. (2003). Interruptive events and team knowledge acquisition. *Management Science* 49: 514-528.